

Contenido

INFORME ESPECIAL	¿Qué formas de embargo puede trabar el ejecutor coactivo de una municipalidad?	I-1
ACTUALIDAD Y APLICACIÓN PRÁCTICA	Atención mypes: ¿cómo disponer de los fondos de detracción? Ley N.º 31903	I-7
	Estudio de los aspectos esenciales del IR de los no domiciliados (Parte I)	I-11
	Aplicación práctica de las regalías en los CDI	I-15
NOS PREGUNTAN Y CONTESTAMOS	El concepto de habitualidad en la legislación del IGV	I-19
	Casos prácticos sobre plazos de prescripción tributaria	I-23
ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL	La Sunat se pronuncia sobre la deducción de gastos por provisiones de deudas incobrables en torno a la renovación de créditos	I-25
JURISPRUDENCIA AL DÍA	Informes de la Sunat sobre la depreciación de activos fijos	I-27
INDICADORES TRIBUTARIOS		I-28



¿Qué formas de embargo puede trabar el ejecutor coactivo de una municipalidad?

Mario Alva Matteucci(*)

Pontificia Universidad Católica del Perú

Sumario

1. Introducción – 2. El principio de autotutela inherente a la Administración Pública – 3. Los componentes de la deuda tributaria – 4. ¿Se debe tomar en cuenta el artículo 115 del Código Tributario o el artículo 25 de la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva? – 5. ¿Cuál es la deuda exigible coactivamente bajo la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva? – 6. ¿Cuándo se inicia el procedimiento de cobranza coactiva? – 7. El Ejecutor Coactivo y las medidas cautelares – 8. Las modalidades de embargo que puede trabar un Ejecutor Coactivo de una municipalidad



RESUMEN

Las medidas cautelares que puede trabar un Ejecutor Coactivo de una municipalidad no se rigen por la normatividad del Código Tributario, sino por una ley específica que las regula. Nos referimos a la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva, aprobada por la Ley N.º 26979 y modificada por la Ley N.º 28165, que tiene ciertos parámetros que debe cumplir dicho funcionario. En el caso de las medidas cautelares que puede trabar un Ejecutor Coactivo de la Sunat, estas se rigen por el Código Tributario y el Reglamento de Cobranza Coactiva aprobado por Resolución de Superintendencia. El presente trabajo pretende mostrar los tipos de medidas cautelares que aplica un Ejecutor Coactivo de una municipalidad.

Palabras clave: Ejecutor Coactivo / medidas cautelares / embargo / secuestro conservativo / Gobiernos Locales/ retención de cuentas

Recibido: 08-11-2023

Aprobado: 09-11-2023

Publicado en línea: 16-11-2023



ABSTRACT

The precautionary measures that can be taken by a Coercive Executor of a municipality are not governed by the regulations of the Tax Code, but by a specific law that regulates them. We are referring to the Coercive Execution Procedure Law, approved by Law N.º 26979 and amended by Law N.º 28165, which has certain parameters to be complied with by such officer. In the case of the precautionary measures that can be taken by a Coercive Executor of Sunat, these are governed by the Tax Code and the Coercive Collection Regulations approved by Resolution of Superintendence. The purpose of this paper is to show the types of precautionary measures applied by a Coercive Executor of a municipality.

Keywords: Coercive Executor / precautionary measures / seizure / conservative seizure / Local Governments / withholding of accounts

Title: What Forms of Garnishment Can A Municipality's Coercive Executor Take?

1. Introducción

La Administración Pública para poder cumplir sus actuaciones recurre a la aplicación del denominado principio de autotutela, lo que en la práctica hace plasmar sus actuaciones sin necesidad de recurrir al Poder Judicial. En el caso de los privados, la situación es distinta, pues para resolver una pretensión en la que exista controversia con

otra parte, se requiere acudir al Poder Judicial para obtener tutela jurisdiccional frente a una determinada pretensión.

Una de las manifestaciones del ejercicio del principio de autotutela por parte de la Administración Pública, es la aplicación de medidas cautelares, las cuales pueden presentarse en la cobranza coactiva de las obligaciones tributarias. De igual modo, este principio se aplica para el caso de las sanciones de índole administrativo como es el caso de demoliciones, clausuras, entre otras.

(*) Abogado. Profesor de cursos de tributación en la Pontificia Universidad Católica del Perú y la Universidad ESAN.

En el caso tributario, podemos precisar que las medidas cautelares que puede trabar un Ejecutor Coactivo de la municipalidad no se rigen por la normatividad del Código Tributario, sino por una ley específica que las regula. Con ello, nos referimos a la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva, aprobada por la Ley N.° 26979¹ y modificada por la Ley N.° 28165, la cual tiene ciertos parámetros que debe cumplir dicho funcionario.

Es pertinente indicar que la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactivo fue reglamentada por el Decreto Supremo N.° 036-2001-EF, que posteriormente fue modificado por el Decreto Supremo N.° 069-2003-EF.

En el caso de las medidas cautelares que puede trabar un Ejecutor Coactivo de la Sunat, estas se rigen por el Código Tributario y el Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva aprobado por Resolución de Superintendencia N.° 216-2004/SUNAT.

El presente artículo pretende mostrar los tipos de medidas cautelares que se pueden llevar a cabo a través de la Ley N.° 26979 y que son aplicadas por el Ejecutor Coactivo de una municipalidad².

2. El principio de autotutela inherente a la Administración Pública

Dentro de las facultades inherentes a la Administración Tributaria encontramos una representada por el denominado “principio de autotutela”, el cual permite a la propia Administración Pública hacer cumplir sus actuaciones sin necesidad de recurrir al Poder Judicial.

2.1. El principio de autotutela en la doctrina

Para efectos de poder conocer con mayor detalle la información acerca del principio de autotutela, recurrimos a la doctrina tanto nacional como extranjera, lo que nos permitirá enriquecer el contenido de dicho principio.

En términos del profesor MORÓN URBINA se puede mencionar lo siguiente:

En esencia, la potestad para ejecutar sus propias resoluciones constituye una de las expresiones más nítidas de la autotutela administrativa con que el ordenamiento legal provee a la Administración Pública para la preservación del orden público y alcanzar la satisfacción de los intereses generales. Ni el recurso administrativo o la demanda judicial afectan esta calidad de la autoridad administrativa.³

Precisamente, debemos destacar que la propia fundamentación jurídica de un proceso de cobranza coactiva radica en la facultad de autotutela declarativa del Estado, el cual no debe recurrir al Poder Judicial para exigir el cumplimiento de obligaciones tributarias, sino que se dirige directamente al contribuyente para poder cubrir las necesidades que le corresponden como es el brindar los servicios públicos.

En esa misma línea de pensamiento tenemos a HINOSTROZA MINGUEZ que señala lo próximo:

- 1 El Texto Único Ordenado de la Ley N.° 26979, Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva, fue aprobado por el Decreto Supremo N.° 018-2018-JUS. Véase <https://www.sutran.gob.pe/wp-content/uploads/2020/07/LEY-N%C2%B0-26979-Ley-de-Procedimiento-de-Ejecuci%C3%B3n-Coactiva.pdf>
- 2 En el Perú, las municipalidades son los Gobiernos Locales.
- 3 MORÓN URBINA, Juan Carlos. Nueva Ley del Procedimiento Administrativo general. Editorial Gaceta Jurídica, 2002, p. 404

[...] la facultad de cobranza coactiva —debido a obligaciones insatisfechas, sean tributarias o no— alcanza solamente a la Administración Pública, vale decir, es una potestad propia y exclusiva del aparato estatal. No gozan de tal prerrogativa las personas particulares, sean naturales o jurídicas, quienes, en caso de que sus derechos fuesen vulnerados, tienen la posibilidad de hacerlos valer en la vía correspondiente: la judicial (mediante proceso de ejecución —de haber recaudo ejecutivo—, de conocimiento, abreviado o sumarísimo).⁴

El profesor GUZMÁN NAPURI señala con respecto al principio de autotutela lo siguiente:

La autotutela administrativa genera que los actos administrativos gocen de ejecutividad y ejecutoriedad..., así como el hecho de que estos sean revisados judicialmente con posterioridad a su emisión. Como resultado, los actos administrativos generan sus efectos aun cuando fuesen impugnados en sede administrativa o hayan sido impugnados judicialmente mediante el contencioso administrativo, a menos que, en este último, el administrado haya obtenido una medida cautelar.⁵

Según lo indica PACORI PARI, a continuación:

Por autotutela se entiende la potestad legal que se otorga a las entidades públicas para ejecutar sus propios actos sin necesidad de la obtención de una orden judicial; la autotutela o acción directa es una facultad prevista en la ley que permite a la Administración Pública hacerse justicia por sí misma. Este principio también justifica la creación de los Tribunales Administrativos que en su actuar pueden emitir actos administrativos que deciden un conflicto de intereses que posteriormente se pueden sujetar a un procedimiento de ejecución coactiva.⁶

Por su parte, los profesores GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ, hacen referencia que “por efectos de la autotutela, las Administraciones Públicas están en la capacidad para tutelar, por sí mismas, sus propias situaciones jurídicas, incluso sus pretensiones innovativas del statu quo, eximiéndose de la necesidad, común a los demás sujetos, de recabar una tutela judicial”⁷.

2.2. El principio de autotutela en la Ley del Procedimiento Administrativo General

Dentro del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo N.° 004-2019-JUS, encontramos el artículo 203⁸, el cual sustenta el principio de autotutela. Dicho artículo, llamado “**ejecutoriedad del acto administrativo**” indica que: “Los actos administrativos tendrán carácter ejecutivo, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que estén sujetos a condición o plazo conforme a ley”.

2.3 El principio de autotutela en un pronunciamiento del Tribunal Constitucional

El Tribunal Constitucional ha hecho referencia al principio de Autotutela en una Sentencia que resuelve un proceso de amparo.

- 4 HINOSTROZA MINGUEZ, Alberto. El Procedimiento Coactivo. Librería y Ediciones Jurídicas, 1995, pp. 28-29
- 5 GUZMÁN NAPURI, Christian. El Procedimiento Administrativo. Ara Editores, 2007, p. 222
- 6 PACORI PARI, José María. “Los principios generales del Derecho Administrativo”. LP Pasión por el Derecho, 28 de junio de 2021. <https://lpderecho.pe/principios-generales-derecho-administrativo/>
- 7 GARCÍA DE ENTERRÍA MARTÍNEZ-CARANDE, Eduardo y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás Ramón. Curso de Derecho Administrativo. Thomson Civitas, 1999, p. 515
- 8 El texto del artículo 192 de la Ley N.° 27444 es el que se consideró en dicha norma de manera original.

Para ello es interesante citar el segundo párrafo del fundamento 5 de la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N.º 06269-2007-PA/TC.

La cobranza coactiva es una de las manifestaciones de la autotutela ejecutiva de la que gozan algunas entidades administrativas, por lo que éstas se encuentran facultadas para ejecutar el cobro coactivo de deudas exigibles (sean tributarias o no). Tal como lo indicó este Tribunal Constitucional en el fundamento 46 de la STC 0015-2005-AI/TC, la facultad de autotutela de la Administración Pública de ejecutar sus propias resoluciones —como sucede en el caso del procedimiento de ejecución coactiva— se sustenta en los principios de presunción de legitimidad y de ejecución de las decisiones administrativas, lo que también implica la tutela de los derechos fundamentales de los administrados que puedan verse amenazados o vulnerados por la actividad de la Administración, como son los derechos al debido procedimiento y a la tutela judicial efectiva.⁹

3. Los componentes de la deuda tributaria

Dentro del concepto de deuda tributaria en general, el profesor PEREZ DE AYALA precisa que la misma “[...] está constituida por la prestación o conjunto de prestaciones pecuniarias a que un sujeto pasivo resulta obligado frente a la Hacienda Pública en virtud de distintas situaciones jurídicas derivadas de la aplicación de tributos”¹⁰.

Lo antes señalado determina de manera general que, el concepto de **‘deuda’** solo incluiría aquella prestación pecuniaria a la que queda obligado el contribuyente a entregar al fisco, propiamente el llamado tributo insoluto.

Sin embargo, nos percatamos que si el tributo no es cancelado a tiempo, se le deben incluir intereses moratorios, al igual que si no se cumplen con algunas formalidades por parte del contribuyente, este se hará acreedor de alguna multa por haber incurrido en una infracción tributaria.

En este orden de ideas, RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN precisa que “si el deudor no cumple de modo oportuno con esta conducta, entonces, comienza el devengamiento del interés moratorio diario. Pues bien, el conjunto del tributo más el interés moratorio recibe la denominación de deuda tributaria”¹¹.

Por ello, conforme lo establece el artículo 28 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF¹², la deuda tributaria está constituida por el tributo insoluto, las multas y los intereses, lo cual permite incorporar otros elementos al concepto de deuda tributaria.

En este sentido, la deuda tributaria existe desde el momento en el que fuera determinada por el propio contribuyente o por parte de la propia Administración Tributaria en el caso de la determinación de oficio, siendo exigible a partir del día siguiente del vencimiento en el que se deba cumplir con su pago¹³.

9 Véase <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/06269-2007-AA%20Resolucion.pdf>

10 PEREZ DE AYALA, José Luis y PEREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel. Fundamentos de Derecho Tributario, 5.ª ed. Editoriales de Derecho Reunidas, 2002, p. 269

11 RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco Javier. Derecho Tributario Peruano. Principios y Fundamentos, 2.ª ed., vol. I, Palestra Editores, 2023, p. 338

12 Véase https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/253548/228243_file20181218-16260-kbtzj3.pdf?v=1545179575

13 Los intereses moratorios solo se aplicarían a partir del día siguiente del vencimiento en el cual el contribuyente se encuentre en la obligación de cumplir con el pago.

4. ¿Se debe tomar en cuenta el artículo 115 del Código Tributario o el artículo 25 de la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva?

Para efectuar el cobro de la deuda tributaria, la Administración Tributaria puede realizar el despliegue de sus facultades de recaudación, entre las que se encuentra el ejercicio del principio de autotutela mencionado en líneas anteriores.

Sin embargo, debemos tener en cuenta si quien ejercerá las acciones de cobro es un Gobierno Local o la Sunat. Esto es importante para poder determinar la legislación aplicable, habida cuenta que existe la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva, aprobada por la Ley N.º 26979 y que resulta de aplicación específica para Gobiernos Locales.

Considerando que la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva, aprobada por la Ley N.º 26979, califica como una ley de naturaleza especial; ello implica que tiene disposiciones que restringe la actividad de la cobranza coactiva en las municipalidades y, por ello, no se aplican algunas disposiciones del Código Tributario, sobre todo aquellas ligadas a la identificación de la deuda tributaria que es exigible coactivamente.

Para efectos de la cobranza coactiva por parte del Ejecutor Coactivo de una municipalidad, no se tomará en cuenta lo señalado por el artículo 115 del Código Tributario¹⁴, sino más bien lo dispuesto por el artículo 25 de la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva, aprobado por la Ley N.º 26979, el cual señala cual es la deuda exigible coactivamente.

Recordemos que el artículo 115 del Código Tributario regula la deuda exigible en cobranza coactiva y es aplicable a las deudas que son recaudadas por la Sunat, por lo que el Ejecutor Coactivo de esta institución si se encuentra facultada a aplicar el artículo 115 sin dificultad.

5. ¿Cuál es la deuda exigible coactivamente bajo la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva?

Una vez definida la legislación aplicable por tratarse la Ley N.º 26979 de una norma especial, corresponde verificar el texto del artículo 25 de la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva, que considera a la deuda exigible coactivamente.

Debemos recordar lo que indica DANÓS ORDÓÑEZ cuando precisa lo siguiente:

Solo procede la ejecución coactiva de aquella deuda cuya existencia está amparada por un acto administrativo válido que determine el importe de lo debido y que haya sido debidamente puesto en conocimiento del particular para darle la posibilidad de proceder al pago voluntario de la deuda o, en caso de disconformidad, para permitirle la impugnación de la legalidad de dicho acto.¹⁵

14 Cabe indicar que quien si tomará en consideración el texto del artículo 115 del Código Tributario es el Ejecutor Coactiva de la Sunat.

15 DANÓS ORDÓÑEZ, Jorge. “El procedimiento de Cobranza Coactiva como manifestación de la potestad de la administración pública de ejecución forzosa de sus actos”. Themis, N.º 32, 1995. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/11478>

En este mismo sentido, el profesor RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN enuncia lo citado a continuación:

Se suele afirmar que la cobranza coactiva consiste en la ejecución forzosa de la prestación tributaria. Se trata de una afirmación que merece cierta precisión.

La prestación tributaria consiste en la conducta del deudor que consiste en la entrega de una determinada suma de dinero a favor del Estado.

Si el privado no cumple con esta conducta, se puede llegar al extremo de la cobranza coactiva por parte de la Administración Tributaria.

En este escenario, ¿qué significa la “ejecución forzada” de la prestación tributaria por parte del deudor? En derecho, esta clase de ejecución significa que —ante la pasividad del deudor— es el Estado quien toma la iniciativa para lograr la efectiva traslación de cierta porción de la riqueza económica que se encuentra en el patrimonio del deudor para que pase al patrimonio del Estado, sin importar la voluntad del referido deudor.¹⁶

5.1. La deuda exigible coactivamente

El numeral 25.1 del artículo 25 de la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva señala que se considera deuda exigible la siguiente:

- a) La establecida mediante Resolución de Determinación o de Multa, emitida por la Entidad conforme a ley, debidamente notificada y no reclamada en el plazo de ley¹⁷;
- b) La establecida por resolución debidamente notificada y no apelada en el plazo de ley¹⁸, o por Resolución del Tribunal Fiscal;
- c) Aquella constituida por las cuotas de amortización de la deuda tributaria materia de aplazamiento y/o fraccionamiento pendientes de pago, cuando se incumplan las condiciones bajo las cuales se otorgó ese beneficio, siempre y cuando se haya cumplido con notificar al deudor la resolución que declara la pérdida del beneficio de fraccionamiento y no se hubiera interpuesto recurso impugnatorio dentro del plazo de ley; y,
- d) La que conste en una Orden de Pago emitida conforme a Ley y debidamente notificada, de conformidad con las disposiciones de la materia previstas en el Texto Único Ordenado del Código Tributario.

5.2. ¿En qué supuestos las municipalidades pueden emitir orden de pago?

El numeral 25.2 del artículo 25 de la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva precisa en qué supuestos la Administración Tributaria de los Gobiernos Locales únicamente emitirá Ordenes de Pago.

Los supuestos son solo en los casos establecidos en los **numerales 1 y 3 del artículo 78 del Código Tributario**, los cuales indican lo siguiente:

1. Por tributos autoliquidados por el deudor tributario¹⁹.
[...]

¹⁶ RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, ob. cit., p. 525

¹⁷ Ello implica que no se hubiera interpuesto recurso de reclamación dentro de los 20 días siguientes de notificado el valor respectivo.

¹⁸ Ello implica que no se hubiera interpuesto recurso de apelación dentro de los 15 días siguientes de notificada la resolución que resuelve la reclamación.

¹⁹ Ello implica que sea el propio contribuyente quien determina la obligación tributaria.

3. Por tributos derivados de errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones, comunicaciones o documentos de pago. Para determinar el monto de la orden de pago, la Administración Tributaria considera la base imponible del período, las pérdidas, los saldos a favor o créditos declarados en períodos anteriores y los pagos a cuenta realizados en estos últimos.

Para efectos de este numeral, también se considera error:

- a) Al originado por el deudor tributario al consignar una tasa inexistente.
- b) Tratándose del arrastre de pérdidas, al monto de la pérdida:
 - i. Que no corresponda con el determinado por el deudor tributario en la declaración jurada anual del impuesto a la renta correspondiente al ejercicio en que se generó la pérdida.
 - ii. Cuyo arrastre se realice incorrectamente en las declaraciones posteriores a la declaración a que se refiere el acápite anterior.

5.3. La ejecución de garantías

El numeral 25.3 del artículo 25 de la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva menciona que el Ejecutor tiene, asimismo, la facultad de ejecutar las garantías otorgadas a favor de la entidad por los deudores tributarios y/o terceros, cuando corresponda, con arreglo al procedimiento establecido por la ley de la materia.

5.4. La exigibilidad de las costas y gastos administrativos

El numeral 25.4 del artículo 25 de la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva precisa que también serán exigibles en el mismo Procedimiento las costas y los gastos en que la entidad hubiera incurrido en la cobranza coactiva de las deudas tributarias.

Recordemos que las administraciones tributarias distintas a la Sunat, como es el caso de los Gobiernos Locales, si se encuentran autorizadas para la cobranza de costas y gastos administrativos.

Es más, el propio numeral 26.1 del artículo 26 de la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva indica que el Ejecutor, bajo responsabilidad, liquidará las costas ciñéndose al arancel de costas procesales aprobado conforme a lo dispuesto por la presente ley. En caso de incumplimiento, el obligado podrá exigir, de manera solidaria, al Ejecutor, auxiliar o la entidad la devolución de cualquier exceso, incluyendo los intereses correspondientes.

En concordancia con lo dispuesto anteriormente, el numeral 26.1 del mismo artículo 26 citado, precisa que en ningún caso se efectuará cobro de costas y gastos cuando la cobranza se hubiera iniciado indebidamente en contravención de esta ley. En el caso específico de la Sunat, existe la prohibición del cobro de costos y gastos, tal como lo establece el texto del último párrafo del artículo 115 del Código Tributario, cuyo texto indica lo siguiente:

La Sunat no cobrará costas ni los gastos en que incurra en el procedimiento de cobranza coactiva, en la adopción de medidas cautelares previas a dicho procedimiento o en la aplicación de las sanciones no pecuniarias a que se refieren los artículos 182° y 184°.

6. ¿Cuándo se inicia el procedimiento de cobranza coactiva?

Conforme lo precisa el texto del artículo 29 de la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva, el Procedimiento es iniciado por el Ejecutor mediante la notificación al Obligado de la Resolución de Ejecución Coactiva, la que contiene un mandato de cumplimiento de la obligación exigible coactivamente, dentro del plazo de siete (7) días hábiles de notificado, bajo apercibimiento de dictarse alguna medida cautelar.

No debemos olvidar que el artículo 30 de la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva, indica que la Resolución de Ejecución Coactiva deberá contener los mismos requisitos señalados en el artículo 15 de la presente ley.

Para efectos didácticos, copiamos el texto del artículo 15 de la citada Ley.

Artículo 15.- Resolución de Ejecución Coactiva

15.1 La resolución de ejecución coactiva deberá contener, bajo sanción de nulidad, los siguientes requisitos:

- a) La indicación del lugar y fecha en que se expide;
- b) El número de orden que le corresponde dentro del expediente o del cuaderno en que se expide;
- c) El nombre y domicilio del obligado;
- d) La identificación de la resolución o acto administrativo generador de la Obligación, debidamente notificado, así como la indicación expresa del cumplimiento de la obligación en el plazo de siete (7) días;
- e) El monto total de la deuda objeto de la cobranza, indicando detalladamente la cuantía de la multa administrativa, así como los intereses o, en su caso, la especificación de la obligación de hacer o no hacer objeto del Procedimiento;
- f) La base legal en que se sustenta; y,
- g) La suscripción del Ejecutor y el Auxiliar respectivo. No se aceptará como válida la incorporación de la firma mecanizada, a excepción del caso de cobro de multas impuestas por concepto de infracciones de tránsito y/o normas vinculadas al transporte urbano.

15.2 La resolución de ejecución coactiva será acompañada de la copia de la resolución administrativa a que se refiere el literal d) del numeral anterior, su correspondiente constancia de notificación y recepción en la que figure la fecha en que se llevó a cabo, así como la constancia de haber quedado consentida o causado estado.

7. El Ejecutor Coactivo y las medidas cautelares

El Ejecutor Coactivo es un funcionario de la Administración Pública y que tiene dentro de sus funciones el poder recuperar la deuda tributaria a cargo del contribuyente que no cumplió con sus obligaciones tributarias, las cuales no fueron canceladas a tiempo mediando requerimiento de pago para ello. Se entiende que mientras la deuda no traspase el límite señalado anteriormente, esta no podrá ser exigible de manera forzosa.

En palabras de HUAMANI CUEVA, el "Ejecutor Coactivo es el funcionario de la Administración que, con la colaboración de los Auxiliares coactivos, ejerce las acciones de coerción para el cobro de las deudas exigibles; es el responsable y titular de la facultad coactiva"²⁰.

²⁰ HUAMANI CUEVA, Rosendo. Código Tributario Comentado. Jurista Editores, 2007, p. 700.

El actuar del Ejecutor Coactivo se encuentra reglado, lo cual significa que debe cumplir sus funciones ciñéndose a las prerrogativas que se le otorgan cuando conduce el procedimiento de cobranza coactiva.

Para el especialista KRUSE, se puede decir lo siguiente:

[La] [...] coerción administrativa es el empleo de la coerción estatal contra los particulares a fin de realizar los deberes del contribuyente existentes en virtud de la ley o de un acto administrativo. Dado que la coerción administrativa se basa en la soberanía del Estado, le es lícito y puede tomar efecto sólo en las formas del Derecho normado legalmente. La Administración ha de estar facultada por norma jurídica para todo acto en que se emplee la coerción.²¹

Al ser el Ejecutor Coactivo un funcionario público, su actuación está sujeta a una revisión y supervisión permanente por parte del órgano de control interno de la Administración Tributaria. Siendo ello así, su actuación lo puede llevar a incurrir hasta en tres tipos de responsabilidades:

- **Civil.** Si causa un daño a terceros.
- **Penal.** Si se encuentren indicios de la comisión de delito en su actuación.
- **Administrativa.** En caso que se incumpla alguna prerrogativa del procedimiento normado.

El texto del artículo 32 de la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva, regula el supuesto de las medidas cautelares. En este se indica que vencido el plazo a que se refiere el artículo 29 de la presente ley, el Ejecutor podrá disponer se traben como medidas cautelares cualquiera de las previstas en el siguiente artículo²².

Para tal efecto, el Ejecutor:

- notificará las medidas cautelares, las que surtirán sus efectos desde el momento de su recepción²³; y
- señalará cualesquiera de los bienes y/o derechos del obligado, aun cuando se encuentren en poder de un tercero.

8. Las modalidades de embargo que puede trabar un Ejecutor Coactivo de una municipalidad

Según lo indica el texto del artículo 33 de la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva, se regulan las formas de embargo que puede trabar el Ejecutor Coactivo de una Municipalidad.

De este modo, las formas de embargo que podrá trabar dicho Ejecutor son las siguientes:

8.1. Embargo en forma de intervención en recaudación, en información o en administración

Según lo indica el texto del literal a) del artículo 33 de la Ley del Procedimiento de Cobranza Coactiva, el Ejecutor Coactivo puede trabar como medida cautelar el embargo en forma de intervención en recaudación, en información

²¹ KRUSE, Heinrich Wilhelm. Derecho Tributario: Parte General. Editoriales de Derecho Reunidas, 1978, p. 464.

²² Alude al artículo 33 de la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva.

²³ No tendría sentido que el efecto de las notificaciones surta efecto al día siguiente de recepcionada, ya que ello impediría que se pueda cumplir a cabalidad el ejercicio del principio de autotutela.

o en administración de bienes, debiendo entenderse con el representante de la empresa o negocio.

8.2. Embargo en forma de depósito o secuestro conservativo

Según lo indica el texto del literal b) del artículo 33 de la Ley del Procedimiento de Cobranza Coactiva, el Ejecutor Coactivo puede trabar como medida cautelar el embargo en forma de depósito o secuestro conservativo, el que se ejecutará sobre los bienes que se encuentren en cualquier establecimiento, inclusive los comerciales o industriales u oficinas de profesionales independientes, para lo cual el Ejecutor podrá designar como depositario de los bienes al obligado, a un tercero o a la entidad.

Por excepción, respecto de bienes conformantes de una unidad de producción o comercio de una empresa, solo se podrá trabar embargo en forma de depósito con extracción de bienes aisladamente, en tanto no se afecte el proceso de producción o comercio del obligado.

Cuando se trate de bienes inmuebles no inscritos en Registros Públicos, el Ejecutor podrá trabar embargo en forma de depósito respecto de los citados bienes, debiendo nombrar al obligado como depositario.

Debido a las características del tipo de bien que se pretende embargar, el Ejecutor Coactivo puede evaluar la situación de su estado de conservación, a efectos de poder revisar la posibilidad de plantearlo o no.

Sobre el tema, Meco señala respecto al depósito lo siguiente:

[Es] la afectación de bienes muebles, maquinarias, equipos, enseres e inmuebles no inscritos, nombrándose un depositario para su conservación o custodia. El embargo en forma de depósito puede ser realizado sin extracción o con extracción de bienes. Se ejecuta con el fin, de ser necesario, de rematar los bienes y destinar el producto del remate al pago de la deuda materia de la cobranza. En el caso de bienes que pertenezcan a la unidad de producción y comercio, la extracción podrá disponerse después de treinta (30) días hábiles de trabada la medida.²⁴

Los vehículos son un blanco fácil para proceder a dictarse una orden de captura, a través del secuestro conservativo de la propiedad y la Policía Nacional tiene la orden de detenerlo y ponerlo a disposición del Ejecutor Coactivo que lo ha solicitado.

Este tipo de medida cautelar de secuestro conservativo es utilizado preferentemente por la mayor parte de las administraciones municipales.

En caso de tratarse del retiro de bienes del local del deudor, se debe identificar plenamente el bien y señalar el estado en el que se está retirando. Algo importante que debe determinar el Ejecutor Coactivo es que el bien sobre el cual procede la medida cautelar deba ser un bien que tenga la posibilidad de ser comercial, ello para que en un remate pueda ser vendido y se recupere el dinero suficiente para la cancelación de la deuda tributaria.

DONAIRES SANCHEZ precisa que “por el secuestro se despoja al poseedor de un bien que luego será entregado a un tercero que asumirá la calidad de custodio”²⁵.

La RTF N.° 05920-1-2005 indica lo próximo:

[...] la medida cautelar de embargo en forma de secuestro conservativo del vehículo se encuentra trabada (ejecutada en los términos del Código Procesal Civil) con la desposesión efectiva del bien, que se materializa con el internamiento del vehículo en el depósito y levantamiento de la correspondiente acta de embargo, y no antes, es decir, ni con la emisión de la resolución que ordena trabar el embargo, ni con la orden de captura solicitada a la Policía Nacional del Perú.²⁶

Debemos precisar que desde el momento en el cual el bien está en custodia de la Administración Tributaria, cualquier daño que le ocurran a los bienes es de entera responsabilidad del fisco, el cual deberá cumplir con el cuidado de los bienes hasta el día que se produzca el remate de los bienes y se hayan adjudicado los mismos a quien haya ejercido la opción de compra o hasta que se devuelvan al propio deudor si es que este cumplió con el pago de la deuda tributaria.

Quien realiza el cuidado de los bienes hasta el proceso del remate se denomina “depositario”.

8.3. Embargo en forma de inscripción

Según lo indica el texto del literal c) del artículo 33 de la Ley del Procedimiento de Cobranza Coactiva, el Ejecutor Coactivo puede trabar como medida cautelar el embargo en forma de inscripción, debiendo anotarse en el Registro Público u otro registro, según corresponda.

Se precisa que el importe de las tasas registrales u otros derechos, deberán ser pagados por la entidad, con el producto del remate, luego de obtenido este; o por el obligado con ocasión del levantamiento de la medida, salvo que esta haya sido trabada en forma indebida.

8.4. Embargo en forma de retención

Según lo indica el texto del literal d) del artículo 33 de la Ley del Procedimiento de Cobranza Coactiva, el Ejecutor Coactivo puede trabar como medida cautelar el embargo en forma de retención, en cuyo caso recae sobre los bienes, valores y fondos en cuentas corrientes, depósitos, custodia y otros, así como sobre los derechos de crédito de los cuales el obligado sea titular, que se encuentren en poder de terceros.

La medida podrá ejecutarse mediante la notificación de la misma al tercero, en el domicilio registrado como contribuyente ante la Sunat. En ambos casos, el tercero tiene un plazo máximo de cinco (5) días hábiles contados desde la notificación, para poner en conocimiento del Ejecutor la retención o la imposibilidad de esta.

En cualquiera de los supuestos señalados en los literales a), b) y d), el interventor, el depositario o el retenedor, según sea el caso, pondrá en conocimiento del obligado la existencia del embargo inmediatamente después de efectuada la retención, depósito o intervención; así como en los casos en que se produzca la eventual entrega de los fondos retenidos y/o recaudados.

²⁴ Meco, Omar. “El procedimiento de cobranza coactiva de la Sunat”. Revista Tributamos, noviembre del 2001. http://www.Sunat.gob.pe/institucional/publicaciones/revista_tributamos/tribut102/informe1.htm

²⁵ DONAIRES SANCHEZ, Pedro. “El secuestro conservativo”. Derecho y Cambio Social, N.° 016, febrero del 2009. <https://www.derechoycambiosocial.com/revista016/secuestro%20conservativo.htm>

²⁶ Véase la RTF N.° 05920-1-2005, de fecha 27 de setiembre del 2005. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribun_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2005/1/2005_1_05920.pdf